Distinctions entre les erreurs comptables, la décision de gestion et l'incorrection comptable délibérée: critéres et régimes

L'opposabilite des ecritures comptables (la question est résolue de maniere complexe)

A/ Le rejet des comptabilités non probantes

Lorsque l'AF fait un contrôle de la comptabilité des entreprises et constate qu'il y a des *lacunes,* qu'il n'y a *pas de pieces justificatives* et des lors *ne peut servir a assoir l'impôt* : sous contrôle du juge, l'*AF est fondée a rejetter la comptabilité*. Consequences :

- Le *dialogue* entre l'AF et le contribuable devient *impossible.*

- La procédure contradictoire est ecartee : l'AF va pouvoir *unilateralement reconstituer le bénéfice probable de l'entreprise, selon une procédure de taxation d'office* (mettant la comptabilité a part, l'AF, selon des methodes d'approximation, reconstitue le CA et le bénéfice probable de l'entreprise, sous le contrôle du juge fiscal).

B/ La valeur des ecritures comptables probantes

Suppose que la comptabilité retrace assez aisement l'activité de l'entreprise. Mais ne se trouve pas exclue des erreurs isolées (peut être importantes) contenues dans la comptabilité.

Le problème : savoir si ces erreurs peuvent être rectifiees sans consequences fiscales pour le contribuable (selon quelles soient volontaires ou non) .L'AF peut elle les remettre en cause ? Réponse donnée par la JP fiscale.

1/ La JP fiscale procède a la distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion.

Distinction apparue en *1961 dans un arret du CE* (BIC et IS) : il existe 2 categories d'ecriture :

- L'"*erreur comptable*" : des ecritures susceptibles de rectifications en cas d'erreur (commise de bonne foi)

- La "*décision de gestion*" : des ecritures qui sous-tendent des choix fiscaux ouverts. Ces ecritures ne sont pas rectifiables

a/ L'erreur comptable

Il faut que soit reunie un certain nombre d'éléments :

- Il faut que la *transcription en comptabilité d'une operation faite en entreprise soit obligatoire* : que l'entreprise n'est, de par la loi fiscale, aucun choix (l'entreprise est en situation de competence liée).

- Elle peut se tromper en commettance *2 types d'erreur* :

- *L'erreur de fait* : il se trouve que pour certaines raisons, l'entreprise ait fait abstraction d'une operation materielle.

- *L'erreur de droit* : l'entreprise a mal interprettee la loi fiscale et ceci a une incidence sur une ecriture comptable (ex. rattachement des créances et des dette a tel ou tel exercices).

- *L'erreur doit être commise de bonne foi* : l'erreur doit avoir ete involontaire (circonstances de fait).

b/ La décision de gestion

- La décision de gestion est *une ecriture comptable qui traduit un choix fiscal de l'entreprise* : décision de proceder a une ecriture ou a un ensemble d'ecritures comptables dont *la passation est facultative* en utilisant une marge de choix que les prescriptions légales laissent ouvertes.
- La JP a considere que *ce choix ne pouvait être ouvert que par la loi, un acte reglementair ou par la JP*, mais non des choix ouverts par la doctrine fiscale (pas autorisee par la loi). Ex. le choix pour l'entrepreneur individuel d'inscrire un immeuble soit au bilan de l'entreprise soit dans le patrimoine professionnel.

Liste de décisions de gestion :

- Choix de la methode d'amortissement : amortissement lineaire ou degressif

- La contitution d'une provision

- L'imputation d'un déficit sur les résultats beneficiaire des exercices suivant

- La décision de reviser la valeur comptable de certains éléments de l'actif

2/ L'incorrection comptable deliberée

Les éléments constitutif :

- Il faut que l'entreprise ait *l'obligation de traduire telle ou telle operation par une ecriture comptable*

- La *traduction comptable de l'operation est infidele*, mais cette traduction infidele est *volontaire*. Elle peut avoit pour but (souvent) de frauder l'impôt. Mais cette traduction peut parfois avoir pour effet de soumettre l'entreprise a une imposition plus elevee que celle reellement due.

Exemples de cas : faire paser les créances d'un exercice sur un autre, l'omision volontaire de la comptabilisation de charges, la manipulation d'éléments d'actifs utilises à la hausse, en vue de presenter une situation financiere acceptable aux banques prettant a l'entreprise.

3/ Le traitement fiscale des differentes ecritures comptables

a/ Le traitement des erreurs comptables

Les erreurs comptables peuvent être *rectifiees a l'initiative de l'AF ou du contribuable* :

- L'AF peut faire un contrôle sur pieces ou sur comptabilité : on constate l'erreur, l'AF la rectifie et en tire les consequences sur le bénéfices imposable.

- Le contribuable ne va pas pouvoir rectifier lui-même sa declaration (la declaration est opposable aussi bien au contribuable qu'a l'AF) : si l'entreprise veut rectifier son erreur, elle doit ouvrir un contentieux et doit prouver que la declaration est erronée en raison d'une erreur commise de bonne foi entachant la comptabilité. L'entreprise a intérêt a faire la rectification que s'il y a eu surimposition. L'AF procedera a la rectification et prononcera ensuite une decharge partielle de l'imposition.

b/ Le traitement des décisions de gestion

Intangibilite totale de l'ecriture fiscale : elles sont definitives dans leur principe et sont opposable a l'AF qui ne peut les rectifier, et au contribuable qui ne peut en demander la modification (si apres cout le contribuable se rend compte que le choix est defavorable, il est lie par son choix ; si l'AF estime que ce choix n'a pas ete opportun, elle ne pourra le rectifier).

c/ Le traitement des incorrections comptables deliberees

Rectifiables uniquement par l'AF (non le contribuable) et sont *suivies d'un redressement fiscale :* l'AF sachant ces ecritures fictives (elles gonflent l'ecriture imposable), pourra maintenir la base imposable alors qu'elle est fausse et donc contraindre a payer un impôt superieur.

C/ Les faits de l'interdependance des ecritures comptables

Certaines erreurs peuvent être *rectifiables* : *ces erreurs vont se reporter d'un exercice a l'autre* (ex. en 1998, la ste a qui un bien fait partie de son actif immobilise, valorisé 200 alors que la liquidation est de 400 : au bilan des exercices suivant, il faut des rectifications). La rectification se conbine avec la mise en oeuvre des regles du droit de reprise. *L'AF n'a pas la possibilite de rectifier sans limite*, L69 CGI pose une *limite au droit de reprise :* il *expire a la fin de la 3e annee qui suit celle au titre de laquel l'impôt est du.*

Problème : *si l'origine de l'erreur est une ecriture passee en periode prescrite* :

Revirrement du *CE le 31 octobre 73* : le droit de correction symetrique des bilans se trouve circonscrit dans le delai de reprise. L'AF peut corriger les erreurs comptables pendant toute la periode converte par le droit de reprise sous reserve de ne *pas rectifier le premier exercice de la periode non prescrite*. Solution tres critiquee (même au CE).

Il y a une intangibilite fiscale du bilan de cloture du dernier exercice prescrit : c'est *defavorable pour le contribuable* car il sera redresse au titre de premier exercice non prescrit.